

Суйц В. П.

*доктор экономических наук, профессор,
зав. кафедрой «Учет, анализ и аудит»,
Московский государственный
университет им. М. В. Ломоносова*

Формирование первичных данных управленческого учета

Управленческий учет рассматривается в статье как отношения работников предприятия по формированию информации, обеспечению ее достоверности, преобразованию и передаче информации потребителю. Рассмотрена организация взаимоотношений работников по первичному контролю отклонений в процессе производства.

Ключевые слова: процесс, технология управленческого учета, первичный контроль, процедуры управленческого учета.

Primary data preparation for management accounting purposes

The article analyses management accounting as a relations of production between company employees, which include information preparation, checking its validity, processing it and transferring it to a user. The analysis includes organization of employees relations for primary control of deviations in production process.

Keywords: process, management accounting technology, primary control, management accounting procedures.

В экономической литературе очень мало места уделяется вопросам организации управленческого учета в той его части, которая связана с процессом первичного формирования учетных данных, обеспечения достоверности этих данных и их целевого использования в управлении. Собственно учетный процесс, как производственные отношения по поводу формирования и регистрации исходной, первичной информации, как основы всех видов учета, как ни странно, вообще находится за пределами интересов учетных работников. Специалисты в области как бухгалтерского, так и управленческого учета являются лишь «потребителями» первичных данных, рождаемых в информационных технологиях сбора, регистрации, первичной обработки и обеспечения контроля достоверности этих данных.

Управленческий учет нельзя рассматривать только как бухгалтерский управленческий учет. Управленческий учет является информационной базой, информационной системой предприятия, поэтому по определению многофункционален, обслуживая информацией менеджмент всех специализаций. Процессный подход в управлении на сегодняшний день является одним из самых эффективных способов получения информации для менеджмента.

Рассмотрение управленческого учета только как бухгалтерского управленческого не позволяет достигать информационного обеспечения во многих областях менеджмента. Имеющиеся на сегодняшний день компьютерные программы бухгалтерского и управленческого учета, например, SAP R3, в разделе «Контроллинг» представлен лишь информацией о затратах по разным центрам ответственности и местам возникновения утрат путем использования аналитических счетов бухгалтерского учета. Но это явно не дотягивает до полного ассортимента сервисных функций управленческого учета. Так, например, из бухгалтерского учета выпадает учетная информация для управления персоналом, управления основными средствами, управления работой с контрагентами, управления продуктами и др.

Современное развитие бухгалтерского управленческого учета происходит путем заимствования информации и проблем других специальных дисциплин: финансового менеджмента, стратегического управления, бюджетирования, ценообразования, инвестирования и т.д. Т.е., с нашей точки зрения, бухгалтерский управленческий учет движется вширь, а не вглубь, дублируя смежные дисциплины.

Создается впечатление, что управленческий учет, выходя за пределы бухгалтерского управленческого, теряет свой предмет, переключаясь в предметные области уже имеющихся научных дисциплин, в то же время всячески отстраняясь от своего собственного учетного предмета.

Более того, создается впечатление, что специалисты в области управленческого учета, который по своей сути должен являться частью информационного обеспечения менеджмента, не очень-то и стремятся этот менеджмент обеспечивать информацией, выполняя положенную для управленческого учета современную *сервисную функцию*, функцию официанта в управлении ¹.

Управленческий учет перестал реагировать на изменения потребностей управления. Превратившись в «кабинетный управленческий

¹ См. Суйц В.П. Проблемы организации и технологии управленческого учета // Вестник МГУ, серия Экономика, № 4, 2012, с. 94–103.

бухгалтерский учет», расширяющийся за счет других дисциплин, не используя внутренние источники развития. То, что по своей природе не может быть объектом бухгалтерского учета, например, клиентская база, бренд компании, интеллектуальный капитал, простые оборудования, технологические процедуры управления и др. объекты управления не рассматриваются и в управленческом учете. Даже деятельность участников учетных процедур и обеспечение достоверности учетных данных, обрабатываемых компьютером.

Огромный пласт производственных отношений, который раньше именовался скучным словом «первичный учет» вообще не охвачен ни бухгалтерским, ни управленческим учетом технологически. Это поле отдано специалистам в области информационных технологий, технологам, организаторам производства. Получается, что специалисты в области управленческого учета, судя по литературе (в практике это не совсем так), это не официант для менеджмента, а не очень голодные клиенты, ждущие когда им «подадут» готовое блюдо, чтобы обсудить его вкус и полезность для компании. Управленческий учет (описанный в литературе) прекрасно решает задачи использования имеющейся в более детальном бухгалтерском учете информации для тех или иных стандартных решений. Но при этом даже не делается попытки поставить проблему иначе: как по-новому решить стандартную или новую задачу. Какая информация для этого необходима? Как ее следует получить? Какова технология ее получения? Ведь это же, в первую очередь, учет, а не теория принятия решений.

Да, следует признать, управленческий учет, если говорить именно об организации и технологии создания информации и обеспечения ее достоверности, сильно зависит от организационно-технических, технологических, отраслевых и других особенностей компании. Но вместе с тем, организация и технология управленческого учета имеет целый ряд принципов, правил, закономерностей функционирования почти независимо от этих условий, которые в экономической литературе даже не рассматриваются. Хотя экономические аспекты в организации и технологии управленческого учета, безусловно, присутствуют. Более того, даже в бухгалтерской (финансовой) отчетности все больший все начинают набирать нефинансовые показатели, которые как раз и формируются в системе управленческого учета ².

² См. Суйц В.П. Проблемы организации и технологии управленческого учета // Вестник МГУ, серия Экономика, № 4, 2012, с. 94–103.

Фактически, современный управленческий учет включает бухгалтерскую составляющую, как не самую большую часть. Гораздо более значительная его часть обслуживает другие стороны менеджмента, все основные его функции.

С точки зрения автора данной статьи, одним из перспективных направлений дальнейшего развития управленческого учета является развитие (включая теорию) управленческого учета, контроля и анализа бизнес-процессов. Эта область исследований лежит на стыке нескольких дисциплин: информационных технологий и информационных систем, технологии и организации производства, управления бизнес-процессами.

Управленческий учет (его экономическое, чисто учетное, контрольное и аналитическое содержание) может выйти на новый уровень развития, выполняя функцию информационной составляющей процессного управления. Это позволит:

- использовать новые более детальные подходы к оценке деятельности подразделений и работников;
- использовать при принятии управленческих решений не абстрактные аналитические факторы, повлиявшие на результат, а сгруппированные по однородным признакам учетные факты (!!!), повлиявшие на бизнес-процесс и его результаты;
- подключить специалистов в области управленческого учета к «живой работе» по созданию и непрерывному совершенствованию технологических процедур управления и обеспечения достоверности учетной информации первичного уровня, а также разной степени ее обобщения в условиях компьютерных информационных систем, нацеленных на решения уже поставленных, а также новых задач.

Управленческий учет — это не только и даже не столько бухгалтерская деятельность. Это деятельность по созданию достоверной информации о бизнес-процессах, по постановке целей по ее использованию и обобщению, а также по ее мониторингу и совершенствованию для эффективного управления ресурсами организации.

Управленческий учет является информационной составляющей регламентов управления бизнесом, интегрированных систем управления эффективностью, является частью «управления управлением».

Управленческий учет — это лишь часть сферы деятельности бухгалтеров, плановиков или экономистов. Это деятельность разноуровневых и разноплановых сотрудников и специалистов в компании.

Следует отметить, что в практике работы российских компаний бухгалтеры, плановики или экономисты не выступают даже заказчиками информации управленческого учета (не определяют конкретную потребность в информации для конкретных задач), не говоря уже об участии в моделировании процесса ее создания.

Поскольку управленческий учет «междисциплинарен», его регламентация не должна быть делом только специалистов по информационным системам и ИР технологиям, как это зачастую оказывается сейчас. Это большое поле для специалистов разных специальностей, включая экономистов.

По нашему мнению, специалисты в области управленческого учета не должны ограничивать свою деятельность только бухгалтерским управленческим учетом. Управленческий учет должен выполнять сервисную функцию в управлении и, следовательно, специалисты в области управленческого учета могут и должны быть непосредственными участниками установления целей и процессов формирования первичной информации, данных первичного учета.

Важной организационной формой и процессом формирования первичных данных для целей управления и оценки деятельности подразделений является процедура выявления причин и виновников отклонений, которая далеко не во всех случаях может быть автоматизирована.

При этом необходимо отработать процедуру взаимоотношений участников производства в ходе выявления причин и виновников отклонений производства для последующей оценки итогов хозяйственной деятельности работников и коллективов, а также своевременного принятия мер по устранению отклонений. Основные этапы такой процедуры представлены в табл. 1.

В месте возникновения отклонения (цех, участок) соответствующий линейный руководитель (мастер) заполняет первичный документ-извещение об отклонении с кратким изложением сути отклонения. Это извещение передается затем в соответствующий функциональный отдел, в котором проводится анализ отклонения, определяются его физический объем и предполагаемая причина, делается предположение о виновном подразделении. Таким отделом может быть либо специальный отдел (анализа эффективности средств производства), либо эта работа поручается одному из «стандартных» отделов, например, производственно-диспетчерскому.

Таблица 1

	Место возникновения отклонения, линейный руководитель	Функциональный отдел	Экономическая служба	Подразделение-виновник	Претензионная (арбитражная) комиссия
1	2	3	4	5	6
1. Контроль достоверности факта возникновения отклонения и определение его причины как внешней по отношению к данному работнику	○				
2. Составление первичного документа (извещения об отклонении) с изложением сути отклонения	○				
3. Контроль и анализ отклонения, определение возможного виновника и причины		○			
4. Контроль физического объема отклонения		○			
5. Расчет потерь от отклонения			○		
6. Регистрация суммы ущерба и передача данных виновному подразделению		○			
7. Контроль и анализ причины отклонений и поиск конкретных виновников				○	
8. Отметка в первичном документе о признании или непризнании вины в отклонении				○	
9. В случае непризнания вины (или частичного признания вины) передача претензии другому подразделению или службе				○	
10. Регистрация ответа предполагаемого виновника отклонения		○			
11. Передача материалов в арбитражную комиссию в случае невозможности определения виновника		○			○
12. Учет сумм отклонений по виновникам		○			
13. Учет сумм отклонений по причинам		○			
14. Свод отклонений по виновникам и причинам и подготовка материалов на балансовую (хозрасчетную) комиссию для определения размера премирования (депремирования)			○		→

Затем информация и документ передаются в планово-экономический отдел для расчета суммы ущерба и снова возвращаются в функциональный отдел для регистрации суммы ущерба и передачи виновному подразделению.

Подразделение — предполагаемый виновник отклонения — анализирует причину отклонения, делает отметку о признании или не-

признании суммы ущерба. При оценке причины как внешней по отношению к данному подразделению оформляют и передают хозрасчетную претензию другому подразделению (линейному или функциональному).

После этого информация вновь поступает в функциональный отдел, первоначально определивший причину и виновника отклонения. Здесь регистрируется ответ виновного подразделения. При отказе от вины материалы передаются в арбитражную (претензионную) комиссию. В одном из функциональных отделов (планово-экономическом или отделе организации труда и заработной платы) ведется сводный учет сумм отклонений по виновникам (а также причинам) для передачи материалов на балансовую (хозрасчетную) комиссию для расчета величины премий работников и фонда премирования коллективов подразделений.

Таким образом, информация об отклонениях, их причинах и виновниках прежде, чем найти отражение в первичных документах, проверяется и контролируется. Достоверность этой информации обеспечивается сотрудничеством заинтересованных и ответственных лиц и подтверждается ими.

В некоторых компаниях разработаны типовые процедуры управления затратами на производство по отклонениям.

Так, в одной из автомобильных компаний установлен следующий порядок:

1. Виновника отклонения определяют подразделения — центры управления соответствующими затратами.

2. Оперативный учет отклонений ведут подразделения — центры управления затратами (отдел анализа материалов (ОАМ), отдел анализа инструмента (ОАИ), производственно — диспетчерский отдел (ПДО), отдел анализа эффективности средств производства (ОАЭСП), отдел анализа и планирования ремонтов оборудования (ОАиПРО), отдел главного энергетика (ОГЭ), отдел организации труда и заработной платы (ООТиЗ) и другие — в пределах завода; технологическое управление (ТехУ), служба инструментального обеспечения (СИО), производственно-диспетчерское управление (ПДУ), управление главного механика (УГМех), управление главного энергетика (УГЭ), управление организации труда и заработной платы (УОТиЗ) и другие — в пределах компании).

3. Неучтенные отклонения (разница между данными бухгалтерского и оперативного учета) относят на подразделения регистрации.

4. Кроме отнесения фактических отклонений на конкретных виновников, подразделения — центры управления затратами оформляют хозрасчетные претензии в виде штрафных санкций (расчетные потери) на внешние подразделения (согласно регистрации).

5. Извещение (устный сигнал) мастер направляет технологу-куратору ОАЭСП, который предварительно определяет причину и виновника отклонения с передачей данных соответствующему отделу — центру управления затратами на заводе, который принимает меры по устранению отклонений.

6. ОАЭСП осуществляет контроль за выполнением мероприятий по устранению обнаруженных отклонений.

7. Оперативный учет по сверхлимитному отпуску материалов со складов по причинам и виновникам ведет ОМТС. Виновником сверхлимитного отпуска материалов без наличия первичных документов является ОМТС. Если первичный документ оформлен, но без указания причины и виновника, виновником считается соответствующий центр управления затратами.

8. Учет отклонений по заработной плате с распределением по причинам и виновникам ведет ООТиЗ. Виновник неучтенных отклонений — ООТиЗ.

9. Причины и подразделения, по вине которых продукция изготовлена с отступлениями или допущен окончательный брак, устанавливает БТК.

Используемые источники

1. Чейз Р. Б., Джекобз Ф. Р., Аквилано Н. Д. Производственный и оперативный менеджмент. М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008.
2. Суйц В.П. Проблемы организации и технологии управленческого учета. Вестник МГУ, серия Экономика, №4, 2012, с. 94–103.
3. Рассказова-Николаева С. А., Шебек С. В., Николаев Е. А. Управленческий учет. СПб.: Питер, 2013.